LES METAREGLES DU CONTROLE DE GESTION DANS LE CADRE DES MEILLEURES PRATIQUES DE GOUVERNANCE ET DE DEVELOPPEMENT DURABLE : OXYMORE OU COMPLEMENTARITE

Rachid BOUTTI
Professeur des Universités

Courriel : contact@controledegestion.org

La présente note établit un cadre stratégique pour la revue des le méta-règles du contrôle de gestion dans le cadre d'une gouvernance d'un développement durable en vue de son implémentation ou de son redéploiement.

Elle souligne l'implémentation et redéploiement de la gouvernance en tant que Facteur Clé Succès (FCS) déterminant les capacités durables de perfectionnement du contrôle de gestion dans des organisations. Elle s'attache tout à la fois, à une mise à niveau réussie, au plan macro-économique (Etat, administrations publiques, entreprises publiques) qu'au plan micro-économique (aux micro, petites et moyennes entreprises (MPME)). Force est de constater que les MPME sont un lieu privilégié de créations de richesse pérenne et grandes pourvoyeuses d'emplois.

Ce « working paper » analyse tout d'abord la genèse et l'acuité de la position du problème. Il met en exergue les profonds changements qui touchent l'ADN de notre « organizational learning » (organisation apprenante) plutôt que ses combinaisons. Il met en relief l'oxymore ou la complémentarité de la mondialisation par le biais de l'open access.

Il analyse ensuite la réponse de la Corporate Governance au cœur du système holistique du Contrôle de Gestion et des modèles de programmes des bonnes pratiques. Il met en relief la feuille de route, bien que la route semble longue pour ceux qui l'empruntent, d'un management décloisonné de par le passage du Shareholder Value à la Stakeholder Value. Il explicite les socles des « succes story » locales (Ciment du Maroc, St Microelectonic à Casablanca avec ses unités industrielles Back End et Front End…..).

Point de vue omniscient, la finalité de l'entreprise est de créer durablement de la valeur non seulement pour les actionnaires mais également pour les autres parties prenantes (stakeholder model) directement sous son influence : le personnel, les clients, les fournisseurs, la collectivité dans son ensemble.

Or, lutter contre le développement non durable ou encore créer de la valeur de façon durable pour l'ensemble de la société signifie ne pas en détruire et par conséquent ne pas ruiner ses fournisseurs, ne pas nuire à la santé des ressources humaines et préserver et améliorer l'environnement malgré les contraintes physiques et économiques de l'activité productrice.

La note conclut qu'il est parfois utile de souligner qu'il n'y a aucune différence de matière entre le charbon et le diamant : tous les deux se composent de carbonne. Selon leur structure cristallographique varie. Lorsque l'on sait que le carbone n'est devenu cristal que parce qu'il a subi des pressions extérieures beaucoup plus fortes que le charbon, il y a lieu de changer notre regard sur les conditions dont nous débutons ce millénaire !

Est-il fondé de considerer que le Contrôle de Gestion est appelé à un propos de gouvernance et de développement durable aussi rassurant que l'antienne de Pangloss ?
Dans le célèbre candide de Voltaire, le personnage Pangloss, figure emblématique de l'optimisme, ne cessse de prédire, malgrès affres et fléaux , que « *tout est pour le mieux dans le meillleur des mondes* ».

> **Dans le conte philosophique intitulé Candide, le héros éponyme est un jeune homme crédule à qui son précepteur, Pangloss, a inculqué des théories qui sont la caricature de l'optimisme. Les mésaventures successives de Candide quand il parcourt le vaste monde mettent à mal ces théories. Cela offre à l'auteur l'occasion de ridiculiser tous les discours métaphysiques oiseux qui véhiculent une idéologie aveugle et ne résistent pas à l'épreuve des faits.**

Genèse et Position du problème : des incitations (incentives) au contrôle (monitoring)

Dans un monde de plus en plus globalisé, les menaces intrinsèques deviennent récurrentes fortement corrélées à une progression irrépressible et géométrique (effets exponentiels) des risques en germe alors que les opportunités s'accroissent et s'amplifient en obéissant dans bien des cas à une progression arithmétique. Les crises économiques, la mondialisation des échanges, la déréglementation qu'ont connus de nombreux secteurs (Transport Aérien, Banques, Télécommunications, Pétrole et Gaz……) ont transformé en profondeur la donne : les marges se sont contractées, la rentabilité des opérations s'est fragilisée et les risques rémanents tendent à augmenter. Force est de constater que les entreprises ne peuvent plus compter sur l'inflation pour réaliser des bénéfices « mort du théorème de Philips ». A.W. PHILLIPS a mis en évidence une relation inverse entre le chômage et la variation des salaires nominaux. Il a démontré empiriquement que les salaires tendent à augmenter lorsque le chômage est faible et vice versa.

Ces changements profonds touchent l'ADN de notre « organizational learning » (organisation apprenante) plutôt que ses combinaisons. L'action ne peut plus attendre. Si l'écart enter les pays les plus riches et les pays les plus pauvres s'étageait sur une échelle de 1 à 30 dans les années cinquante, celui-ci s'est amplifié, à l'heure présente, pour se situer sur une échelle de 1 à 72 ! Corollaire direct, si beaucoup de pays se sont enrichis mais nombreux sont les pays qui se sont appauvris.

> **Certaines entreprises et un nombre certain d'Etats émergent et prennent le train des progrès économiques, d'autres en revanche sont laissés sur le quai « game over » et la distance entre les**

sion.org

uns et les autres s'accroît. Faut il se féliciter ou bien regretter qu'il y ait un train !

A fortiori, dans un contexte économique récursif subordonné à une profonde mutation (mondialisation, numérisation, modification des facteurs de travail, bouleversements des compétences et des savoirs, déréglementations des secteurs, éliminations progressives des barrières douanières, volatilités des marchés concurrentiels, accélération du cycle de vie des produits), les vieilles recettes n'ont plus pignon sur rue. Le poids de méthodes « flat » ou plus traditionnelles se réduit progressivement du fait que ces modélisations sont tout à la fois non extensibles et souvent accompagnées de comportements souvent caducs et périmés : « ***Management sans vigie et tous feux éteints*** ».

GERER = **C**ONNAITRE LE **PASSE** + **M**AITRISER LE **PRESENT** + **P**REVOIR L'**AVENIR**

Comme l'a judicieusement rappelé M. Carlos Gohsn en nous fournissant un argument de poids. Dans la même lignée, Carlos Ghosn à la tête du constructeur Japonais Nissan a utilisé une thérapie de choc « management ad hoc pour sortir de la crise » pour sauver le groupe. « **Quand je suis arrivé**, explique t-il, **il régnait un réflexe typique dans <u>les entreprises en déclin</u> : on renvoyait la <u>responsabilité des problèmes sur l'extérieur</u>, par exemple en invoquant le contexte économique** ».Or, la vrai proactivité consiste à observer dans quelle mesure nous sommes responsables de nos propres problèmes.

> La conjoncture est loin de recouvrer le périmètre de tous les événements extérieurs qu'on ne peut pas maîtriser et qui permettent d'expliquer les mauvais résultats d'une entreprise ou d'une économie.

« Nous avons besoin de sortir de cette position de victime et d'adopter une approche plus responsable si nous voulons posséder et conduire notre destinée » dixit Mohamed Ali Allabar PDG de « Emaar Properties » société de service à Dubaï d'un capital de 7.7 milliards de $.

Aujourd'hui, au lieu de subir et/ou de gémir, une organisation agile, se doit de disposer d'un Tableau de Bord de la Gestion Stratégique et Tactique des Coûts et des Risques. Les entreprises Marocaines dans cet échiquier national et mondial doivent apprendre l'asymétrie de leurs positions : **difficiles à construire, faciles à dilapider.**

La Chine, le premier PVD, qui reçoit le plus grand nombre d'IDE (Investissements Directs Etrangers) a connu une croissance phénoménale des échanges. Celle-ci trouve son origine dans des

reformes implémentées qualifiées de « gai ge kai fang » ; ce qui signifie reformer le système et ouvrir la porte. Une organisation qui ne se rénove pas commence à mourir !

Aussi, tout atermoiement est défavorable à toute organisation en mouvance eu égard aux échéanciers :

- ☞ les accords de libres échanges avec l'Union Européenne et l'UMA ;
- ☞ les **F**ree **T**rade **A**greements avec les USA (ALENA « Accord de Libre Echange Nord Américain » dans l'ensemble la Zone de Libres Echanges des Amériques (ZLEA) ;
- ☞ l' «Open Sky» pour le Transport Aérien ;
- ☞ les démantèlements des accords multi fibres pour le textile ;
- ☞ l'ouverture du capital des groupes privés aux épargnants (capitalisme populaire) ;
- ☞ l'essai de reprise en main du secteur public (part résiduelle de L'Etat importante) ;
- ☞ l'entrée de la Chine en tant que membre de l'OMC ;
- ☞ les accords de l' « **Open Access** » prévus dans le cadre de l'OMC, un régionalisme ouvert à l'échelle planétaire ;
- ☞ changements et évolutions de l'environnement législatif et réglementaire.

Il n'est plus à démontrer que la montée en puissance de l'excellence en management favorise la pérennisation tout en jouant le rôle ad hoc du moteur de croissance, du vecteur de prospérité, de stabilité sociale et surtout de tremplin créateur de richesses et d'emplois. Les richesses cognitives secrétées aujourd'hui en termes de bénéfices et de dividendes seront sans conteste des investissements de demain et des emplois d'après demain.

De surcroît, face à l'aiguillon de la concurrence et de l'acuité des risques en germe, la succession des années « flats » où la croissance organique reste proche de zéro (croissance anémique du volume d'activité), les firmes qui ne maîtrisent pas leurs coûts de revient, «**Cost Leadership**» véritable arme de compétitivité, celles qui restent myopes aux secousses affectant le marché, celles qui manifestent un autisme vis à vis de l'environnement (*on dit q'un sourd est beaucoup plus isolé qu'un aveugle !)*, celles qui considèrent les non performances comme fatalité, sont condamnées par avance à disparaître. Une industrie qui ne se rénove pas commence à disparaître.

Il n'en reste pas moins que si les phases d'action sont déconnectées des phases de planification et d'analyse, le système connaît une dérive bureaucratique et est de fait rejeté par les opérationnels. Si la phase d'analyse est atrophiée, on ne peut tirer aucun enseignement des expériences et des actions réalisées, ni détecter les dysfonctionnements. C'est précisément le cas lorsque les problèmes de fiabilisation ou encore de la production de l'information absorbent l'essentiel du temps des Comptables et des Contrôleurs de Gestion, aux dépens des travaux d'expertise, d'analyse et de prospective. « Ce n'est pas parce que nous sommes dans une limousine que nous devons oublier tout ce qui nous entoure ».

Ainsi, le Contrôleur de Gestion n'est pas un vérificateur, ni a priori ni à posteriori. Sa principale mission relève de l'ingénierie : proposer et mettre en place les conditions nécessaires à la bonne fin des processus assurant le contrôle. De plus en plus le contrôle de gestion doit contribuer à une représentation opératoire de chaîne de création de valeurs dans l'entreprise publique et privée.

En partant de ce constat, Il paraît naturel de s'interroger sur l'aptitude des organisations qui se trouvent sans cesse confrontées à la mise en place de nouvelles pratiques performantes pour maintenir leurs pérennités : penser globalement et agir localement.

Il faut prendre les décisions au bon moment, ce qui suppose un véritable projet d'entreprise. Un « jihad économique », sans conteste, qui se focalise sur les évolutions techniques, technologiques, concurrentielles et réglementaires.

> Le projet d'entreprise est vivant, et doit s'adapter au fur et à mesure à l'évolution de l'environnement, en tenant compte des réalités de l'entreprise, de ses forces ou de ses faiblesses. Certains chantiers peuvent atteindre leurs objectifs comme par exemple : "faire de l'ouverture du capital une réussite à long terme" ou "exploiter l'avantage du Revenue Management" ou encore "Réussir l'aménagement et la réduction du temps de travail", d'autres peuvent s'inscrire sur une plus longue durée. De nouveaux enfin voient le jour pour répondre à de nouveaux défis tels que "Assurer la croissance en sécurité" et que celle-ci s'inscrive dans le cadre d'un développement durable probant.
>
> Si on n'investit pas le Long Terme il n'y aura pas de Court Terme.

Corporate Governance au cœur du système de Contrôle de Gestion

L'implémentation d'un auto - contrôle de gestion est une excellente signature de bonne gouvernance. Un état d'esprit qui se traduit

www.contrôle-de-gestion.org

immanquablement par des comportements efficients et une organisation transparente.

Se prêter au jeu de la gouvernance : entre mode et modèle

Au plan épistémologique et paradigmatique, il demeure utile de souligner que l'origine du concept « corporate governance » renvoie aussi bien au latin « gobernare » (gouvernail, gouverner) qu'au grec « kybernan » (système de contrôle)

Au delà des lois Sarbanes-Oxley (loi SOX), et des normes IAS-IFRS, le véritable défi à relever pour l'entreprise du 21ème siècle, est celui de la bonne gouvernance. L'entreprise d'aujourd'hui doit pérenniser sa présence dans le monde économique, en adoptant les meilleures pratiques, tant sur le plan financier, que social ou environnemental. Le développement durable de l'entreprise passe par la mise en oeuvre de nouvelles pratiques de gestion et donc de décisions. Les outils décisionnels seront au coeur de ces nouvelles pratiques.

Le besoin d'un nouveau mode de répartition des pouvoirs à la tête des entreprises, qualifié de gouvernance d'entreprise ne provient pas selon nous des affaires qui ont défrayé la chronique. Même si les dirigeants étaient honnêtes ils ne seraient pas bons pour autant ! En réalité le droit commercial a été bâti sur l'hypothèse que le capital social n'était pas trop disséminé, ou du moins qu'il y avait suffisamment d'actionnaires importants intéressés par la bonne marche de l'entreprise. Le dirigeant de l'entreprise était soit l'un d'eux soit un de leurs mandataires au sens réel du terme.

A partir du moment où les plus gros actionnaires sont des sociétés qui ne possèdent que 7 ou 8 % et qu'elles mêmes sont dans le même cas de figure, l'intérêt de l'actionnaire n'est plus pris en compte. C'est une caste qui a pris le pouvoir en utilisant l'argent des autres. Pour employer un mot moins dur on peut dire que la technostructure a pris le pouvoir mais sa légitimité est faible. Plus encore, on a de plus en plus besoin de l'argent des actionnaires. C'est le manque d'épargne qui explique selon nous le développement d'une littérature sur la gouvernance d'entreprise. Mais la raison discursive la plus forte et aussi la plus immédiate est que les grandes entreprises ont besoin de beaucoup d'argent. Pendant longtemps elles ont emprunté. La concurrence internationale accrue et l'incertitude sur les réactions futures des acheteurs font que les entreprises ont maintenant davantage besoin de fonds propres. Le pouvoir des actionnaires s'en trouve accru, la gouvernance d'entreprise peut être un moyen de leur en donner.

A ce titre, le rapport Cadbury, paru en 1992 et qui fait autorité en grande Bretagne, préconise la présence dans le Conseil d'administrateurs indépendants (qui n'ont aucune participation dans la géographie du capital

www.controledegestion.org

social de l'entreprise) afin d'y apporter une compétence et une expertise extérieure, une représentation de l'actionnariat individuel majoritaire et minoritaire, une ouverture internationale ou scientifique, et une représentation plus objective de la totalité des actionnaires (gros et petits porteurs). Ces administrateurs indépendants disposent d'un pouvoir de contrôle et d'investigation. Désormais, ils sont appelés à représenter un contre pouvoir au management et ne plus se contenter d'être, comme c'est fréquemment le cas, une simple chambre d'enregistrement composée de relations personnelles d'amis bienveillants du PDG. Le « corporate governance » prévoit aussi la constitution de sous-comités restreints d'administrateurs chargés de vérifier le bien fondé des comptes sociaux du groupe « comité d'audit », de proposer la rémunération des dirigeants (comité de rémunération) ou encore de préparer la succession des administrateurs sociaux et à jouer un rôle de force de proposition.

Or, dans le cadre de ce nouvel environnement jonché d'incertitudes, le management sous contrainte du budget « **Budget Constrained Style of Evaluation** » se situe au cœur des organisations en jouant un rôle régulateur clé de voûte. Il est passé du statut de fonction secondaire à celui d'avantage concurrentiel pour les entités qui se dotent d'une cellule active réactive et proactive de Contrôle de Gestion : n'autorisant plus des comportements déviants.

La nouvelle gouvernance « Corporate Governance » exige désormais plus de certitude pour toute activité et pour tout investissement pour qu'ils puissent engendrer des recettes et des redéploiements porteurs de secrétions de richesses significatives. Soulignons, à juste titre, qu'un climat jonché d'incertitudes ne peut que plomber la croissance organique, l'investissement et l'emploi.

En l'occurrence, la gouvernance des organisations se justifie d'une part, de par un état de conflit permanent entre les différents partenaires de l'entreprise sur la question du partage de la richesse créée (nœud des contrats). Par exemple les salariés sont en mesure d'obtenir des salaires élevés si leurs apports (savoir-faire spécifique, compétences et cætera.) sont incontournables dans le processus de la création de la valeur. Dans le cas contraire, ils sont facilement substituables et n'ont qu'une faible valeur marchée. En conséquence, chaque groupe de stakeholders cherche par tous les moyens à créer des conditions favorables à l'obtention d'une rente (appropriation de la valeur). Les dirigeants en détenant le pouvoir de gestion sont à la fois juge et partie. En effet , les dirigeant doivent garantir aux différents stakeholders que la richesse sécrétée sera distribuée de façon équitable, ou tout au moins qu'aucun acteur ne sera systématiquement lésé, mais ils sont également en mesure de créer pour eux mêmes des rentes. Au total, pour q'un système de gouvernance soit efficace, il faut que les dirigeants des firmes soient évalués sur leurs performances réelles, et sanctionnés s'il n'ont pas réalisé les objectifs budgétaires et les plans opérationnels et stratégiques.

www.controledegestion.org

Il n'est pas possible de prévoir tous les conflits susceptibles de survenir dans le futur et donc de proposer ex-ante des solutions. Dès lors, les stakeholders doivent être rassurés sur la manière dont les différents conflits seront résolus ex-post. La loi n°17-95 relative aux sociétés anonymes s'est alignée sur la direction duale proposée par le droit germanique. On distingue en effet un Conseil de Surveillance (Aufsichtsrat) et un Conseil de Direction (Vorstandsrat) où siègent les dirigeants. Les deux conseils sont indépendants car il est impossible pour une personne physique de siéger en même temps dans les deux conseils (cf. chapitre II de la loi n° 17-96 de l'article 77 à l'article 105).
Somme toute, si l'entreprise est gouvernée en respectant une équité certaine en les différents stakeholders (actionnaires majoritaires, actionnaires minoritaires, dirigeants & salariés, débiteurs) son efficacité ne peut que se trouver renforcée sur une longue période. Le Contrôle de Gestion renvoie à un gisement de lisibilité, de visibilité et prévisibilité de croissance qui ne se tarit point. Corollaire direct, l'implémentation d'une cellule ad hoc est une excellente signature pour une bonne gouvernance.

Au plan macroéconomique, un cadre institutionnel défectueux en matière de gouvernement d'entreprise ainsi que des pratiques non conformes vont sérieusement handicaper les trois stades du processus d'investissement :

- réduire la capacité à mobiliser l'épargne ;
- obérer une allocation efficace des ressources financières ;
- réduire les capacités de surveillance de l'utilisation des capitaux par les entreprises ;

Un bon gouvernement d'entreprise, selon une étude de l'OCDE, encourage l'investissement étranger :

- réduit les primes pays « spread » pour les emprunts internationaux pour les entreprises tout comme pour le gouvernement ;
- réduit les risques de crise et augmente la résistance aux chocs externes.

Parallèlement, la bonne gouvernance de la chose publique implique :

- que la sécurité des citoyens soit assurée et que le respect de la loi soit garanti ;
- que les organismes publics gèrent de façon efficace, efficiente et équitable les dépenses publiques ;
- que les dirigeants rendent compte de leurs actions devant la population : c'est la responsabilité et l'imputabilité « accountability » ;
- que l'information soit disponible et facilement accessible à tous les citoyens : c'est la transparence.

www.controledegestion.org

La théorie de l'agence & du signal et de l'« Accountability » : de la Shareholder Value à la Stakeholder Value

La finalité de l'entreprise est de créer durablement de la valeur non seulement pour les actionnaires mais également pour les autres parties prenantes (stakeholder model) directement sous son influence : le personnel, les clients, les fournisseurs, la société dans son ensemble.
En paraphrasant, ne s'agit il bien là de l'épée du Roi Arthur : Excalibur. C'est précisément l'épée de Justice mais surtout l'épée de la Justesse. C'est Excalibur que sous tend le développement durable.

Or, lutter contre le développement non durable ou encore créer de la valeur de façon durable pour l'ensemble de la société signifie ne pas en détruire et par conséquent ne pas ruiner ses fournisseurs, ne pas nuire à la santé des ressources humaines et préserver et améliorer l'environnement malgré les contraintes physiques et économiques de l'activité productrice.

La théorie des stakeholders et son impact sur le contrôle de gestion : un adjuvant

L'entreprise est nœud de relation contractuelles, les dirigeants sont les mandataires des actionnaires (théorie de l'agence) et comme tels, ils peuvent être tentés de servir plutôt leurs intérêts personnels que ceux des actionnaires, alors que la théorie financière classique est fondée selon le postulat selon lequel les dirigeants doivent maximiser l'avoir de leurs actionnaires à long terme. D'où la nécessité :

- d'assurer la transparence de manière à limiter l'asymétrie de l'information existant entre l'actionnaire et les dirigeants et à obliger ces derniers à rendre des comptes ;
- d'instaurer des contrôles propres pour éviter les dysfonctionnements liés à ce conflit d'intérêt fondamental, que ces contrôles soient a priori ou a posteriori.

Plus caractéristique encore, le Contrôle de Gestion peut être le support par excellence pour une communication financière réussie auprès du marché boursier « shareholders » (porteurs de parts sociales) en particulier et des « stakeholders » en général (porteurs d'enjeux) que sont le Personnel, l'Encadrement, les Fournisseurs, les Clients, les Bailleurs de Fonds, les Auditeurs contractuels, les Commissaires Aux Comptes « Auditeurs Légaux», les sociétés de Rating, les Organismes de Placement Collectifs des Valeurs Mobilières, et autres « outsiders ». bref, l'ensemble des agents pour lesquels le développement et la bonne santé de l'entreprise constituent des enjeux importants.

www.controledegestion.org

Les nouvelles approches de régulation : SARS et Accountability pour l'ISR

Depuis l'avènement du concept du développement durable et avec la naissance d'une **R**esponsabilité **S**ociale de l'entreprise (SARS : **S**ociété à **R**esponsabilité **S**ociale) sont concernés également tous ceux qui ont un intérêt dans l'entreprise ou interagissent avec elle qu'on qualifie de «**constituencies** » ; autrement dit, toutes les autres parties prenantes et intéressées à titre divers (partenaires ou co-intéressés).

Au plan international, à l'instar de Moody's, Standard & Poor et Fitch pour la notation financière pour inhérente à l'investissement, nombreuses sont les agences de notation qui analysent les performances environnementales et sociales des firmes. Ces sociétés de rating notent en toute impartialité une entreprise sur ses performances sociales après un audit approfondi. Elles s'intéressent particulièrement dans le cadre de l'Investissement Socialement Responsable, notamment sous l'abréviation ISR, à :

- la transparence des décisions d'investissement ;
- le choix financiers conformes au respect des normes de protection de l'environnement ;
- les bonnes mœurs sociales des entreprises ;
- la présence d'une cellule ad hoc de direction développement durable ;
- le rattachement hiérarchique du Directeur développement durable ;
- le citoyenneté et charte d'éthique de l'entreprise ;
- le gage de bonne conduite et de respectabilité de l'entreprise vis à vis du citoyen, des clients, des investisseurs, des assureurs … ;
- la relation avec la société civile.

www.controledegestion.org

Gagner la Responsabilité Sociale de l'Entreprise (RSE) : un catalyseur

Si la fonction d'une entreprise est de générer du profit, elle ne peut générer durablement du profit dans un désert social et environnemental. L'histoire prouve qu'aucune firme n'a survécu à un conflit permanent avec sa société. L'entreprise doit donc prendre en considération les coûts cachés générés par ses activités et supportés par la société et les générations futures. Un bilan intégré du développement durable est une balance entre ce que l'entreprise prélève globalement et ce qu'elle rend globalement à son environnement, local et planétaire. L'entreprise progresse dans une démarche de développement durable lorsqu'elle rend plus que ce qu'elle a prélevé. Jusqu'à présent, l'entreprise prélevait entre son environnement et son profit (entreprendre), elle doit désormais apprendre à entre rendre. Le dialogue, l'ajustement et la coopération ne sont pas donc un luxe mais une nécessité.

DEVELOPPEMENT DURABLE = ***ENTRE PRENDRE*** + ***ENTRE RENDRE***

Certes, les investisseurs s'intéressent de près à la bottom line, littéralement la ligne d'en bas du Compte Produit et Charges (ligne XIII) qui indique le résultat net d'une entreprise : premier coup d'œil de l'analyste financier pour identifier que l'entreprise gagne ou non de l'argent.

L'approche du triple bilan dite la triple bottom line, quant à elle, prend en compte le résultat net comptable, mais aussi le bilan social, et le bilan environnemental de l'entreprise. Contrairement à la fameuse ligne XIII du CPC qui un élément concret et chiffré, le triple bilan bottom line sous-tend à la réussite de l'entreprise qui doit profiter à l'ensemble des stakeholders ; c'est-à-dire l'ensemble des agents détenant une « créance légitime » sur l'entreprise, liée à l'existence d'une relation d'échange.

Philippes GEYRES, Vice Président de ST Microelectronics, lors des Intégrales de l'investissement au centre international de conférence Mohamed VI affirme à juste titre : « **Ce qui est bon pour l'environnement, pour la formation est bon pour le Compte d'Exploitation. Quality is Free disait-on dans les années 60, la qualité n'étant pas un coût supplémentaire mais une façon d'améliorer les coûts de production et les marges. Environment is Free, Training is Free, pouvons-nous dire aujourd'hui. Ces rôles culturels et citoyens ne sont pas opposés au rôle économique de l'entreprise. Ils sont un moyen supplémentaire d'en améliorer la performance économique. L'investissement en économie d'énergie que nous réalisons a un taux de retour supérieur à la moyenne** ».

Parties prenantes Nouvelles Traditionnelles

Parties prenantes périphériques

la société civile

@ Actionnaires majoritaires
@ Electorat
@ Clients
@ Public
@ Administrateurs
@ ONG
@ Employés
@ Riverains proche des sites

@ Associations industrielles
@ Pairs
@ Corps professionnels
@ Actionnaires minoritaires

www.controledegestion.org

@ Industriels et commerciaux
@ Syndicat @ Gouvernement
@ Institutions religieuses
@ Partenaires d'alliances @ Législateurs
@ Associations diverses
@ Revendeurs @ Acteurs de régulation
@ Clubs
@ Fournisseurs @ Média et presses
@ Groupes d'influence
@ Sous traitants @ Lobbying
@ Activistes
@ Cotraitants @ Associations
@ Fond Commun de Pension de consommateurs
@Franchisés
@ Fond de retraite
@ Concurrents
@ Fonds d'épargne
@ Communautés financières
@ Communautés Locales Internationales
@ Organisations tiers mondistes
@ Retraités
@ Institutions éducatives

www.controledegestion.org

Pour être éco-efficaces (ratio entre la performance environnementale et la performance économique) et socio-efficaces (ratio entre la performance sociale et sociétale, et la performance économique), les entreprises doivent livrer des biens et services à des prix compétitifs, capable d'améliorer la qualité de la vie tout en réduisant les effets écologiques et l'utilisation des ressources pour les ramener à un niveau supportable pour la planète. Il s'agit plus précisément de quadrupler la productivité des ressources de manière à réduire de moitié la consommation des ressources : ce concept est connu sous le nom de Facteur Quatre.

> A l'instar du fabricant du ciment luttant pour diminuer la consommation d'énergie de ses unités industrielles améliore ses coûts de revient. De même que la chaîne de distribution « cash and carry » qui gagne des parts de marché significatives pour se situer en pool position depuis q'une sélection de produits du label commerce équitable est hébergée dans rayons.

Dés lors, au lieu d'opposer l'entreprise à la société dans une confrontation stérile ; l'entreprise socialement responsable :

- est économiquement rentable ;
- respecte l'environnement naturel, en limitant des émissions polluantes liées à ses activités ;

- s'implique dans son environnement social en tant qu'acteur de la société civile ;
- applique les principes du gouvernement d'entreprise ;
- innove pour améliorer la qualité de ses produits et satisfaire ses clients ;
- met en œuvre une Gestion des Ressources Humaines à long terme (formation, anticipation des mobilités, reconversion …..).

En France, six sociétés de notation sociale et environnementale, appelées agences de notation extra-financière, Agence de rating social et environnemental des entreprises (Arese), VIGEO, Core Rating, SAM, EIRIS, Ethibel et Innovest font figure de pionnières, en vendant aux gestionnaires de portefeuilles (ISR : Investissement Socialement Responsable) soucieux de placements responsables et éthiques des informations recueillies auprès des entreprises.

> Au plan national, le comité d' « éthique et de la bonne gouvernance » présent au sein de la CGEM témoigne d'une mission qui sous - tend vers une responsabilité sociale et environnementale accrue pour une meilleure efficacité économique. Ce comité trouverait sans doute un prolongement naturel à terme au sein des découpages organisationnels des organisations privées et publics au Maroc.

Aussi, l'indicateur social par le truchement du bilan social devient ainsi une unité d'œuvre au même titre que le coût des matières premières. Corollaire direct, de cette constante observée, la communication financière permanente et certifiée prête une assise remarquable à la gouvernance d'entreprise et au conflit d'agence et à la théorie du signal.

Dans le même axe d'initiative de l'expertise et de l'expérience, le Contrôle de Gestion, véritable levier de compétitivité, sous-tend des dimensions multiples. Il ne peut plus être abordé uniquement sous l'angle technique, condition nécessaire mais certainement pas suffisante. Mais il doit indéniablement élargir son périmètre à l'angle stratégique en termes de gouvernance, d' « **Accountability** », et des rapports entre les acteurs.

Par ailleurs, le maître mot des débats présentement est le concept de l' « Accountability ». Elle se réfère à la notion générale de « rendre compte » des responsabilités économiques sociales et environnementales : aux salariés, aux actionnaires, aux pays, aux institutions. De facto, le Contrôleur de Gestion est propulsé en pool position.

Ainsi, les enjeux de responsabilisation sociale des entreprises et de développement durable deviennent une réalité tangible. Les organisations agiles sont dans une obligation d'une bonne gestion sociale, environnementale, et commerciale. Elles sont sous surveillance de la société civile, des consommateurs, des ONG et de fonds éthiques. On sait

www.controledegestion.org

très bien que le profit sans répartition fini par être contre productif pour l'entreprise.

L'accountability, partie intégrante de la nouvelle gouvernance, et à travers la confiance qu'elle installe « code de bonne conduite », une valeur économique est créée.

Convertir la contrainte environnementale dans une logique de développement durable

Principalement, l'entreprise est en contrat avec trois parties prenantes :

- contrat de prestations et de services avec ses clients ;
- contrat de travail avec son personnel ;
- contrat de mandat pour créer de la valeur avec ses actionnaires.

Elle n'a pas de contrat, au sens juridique du terme, avec la collectivité. Celle l'autorise à exercer, sous condition de respecter des réglementations édictées par les autorités publiques qui la gouvernent, et perçoit de sa part des impôts en contrepartie de la fourniture des services publics universels non marchands.

Puisqu'elle interagit avec des parties externes, l'entreprise est ouverte sur son environnement et sujette à son influence. L'environnement peut être représenté en trois grandes dimensions, respectivement technique, économique, sociale et sociétale.

Les attentes en matière responsabilités sociétales de l'entreprise «corporate social responsability» ont trait au comportement en matière sociale, à l'égard de l'emploi et des missions d'intérêt général dans leur secteur et branche d'activité, elles renvoient aussi au respect des lois professionnelles et des principes moraux, sur le plan déontologiques et éthique, ainsi qu'à la préservation de l'environnement.
La responsabilisation sociale, sociétale et environnementale de l'entreprise ne supplée pas à la responsabilité publique ; mais bien au contraire elle la consolide. Il serait vain de nier que les mécanismes pour un développement propre et probant (MDP) restent une alternative stratégique pour consolider le développement économique durable.

Le moyen privilégié mérite d'être celui du développement qui répond aux besoins du présent sans compromettre la capacité des générations futures (contrat intergénérationnels) à répondre aux leurs :

- Efficacité économique ;
- Equité sociale et spatiale ;
- Utilisation rationnelle des ressources naturelles (gestion de l'environnement).

www.controledegestion.org

Corollaire direct, ce sont des attentes citoyennes explicitées et médiatisées démontrant à souhait la preuve irréfutable de responsabilité sociétale comme création de valeur pour la collectivité. La performance d'une activité économique est à présent mesurée selon un schéma commun, associant au classique triptyque QCD (Qualité, Coût, Délai) des Indicateurs Stratégiques (IS) de sécurité, d'éthique, et d'impact environnemental.

Socles du développement durable probant = Solidarité + Précaution + Participation

Les bénéfices d'une bonne gouvernance et d'un développement économique durable de par ses créations pérennes de richesse l'emportent systématiquement sur des paradigmes intrinsèques et exclusifs d'assistanat social.

Or, les entreprises et les Etats se retrouvent bien souvent dans des équilibres parétiens et non dans des optima de Nash. En théorie des jeux des entreprises, un équilibre de Nash est tel qu'aucun joueur n'aura pas intérêt à changer unilatéralement de stratégie, au vu de la stratégie retenue par les autres joueurs. Cet équilibre n'est pas un optimum de Pareto au sens où à un optimum parétien, il n'est pas possible d'améliorer la situation d'un joueur quel qu'il soit sans détériorer la situation d'au moins un autre intervenant.

www.controledegestion.org

Bibliographie

I. OUVRAGES

- Boutti R (2005), **les fondamentaux de la comptabilité analytique et du contrôle de gestion en action : les best practices**, 400 pages.

- Boutti R (2004), **Comptabilité analytique décisionnelle à l'heure des IAS/IFRS**, collection expertise, 300 pages.

- Boutti R (2003), **statistiques descriptives : diagnostic et prise de décision**, ouvrage N°28, cadi Ayyad, Université Marrakech, 250 pages.

- Boutti R. (1996), **Mémento pratique des statistiques**, collection expertise, 200 pages.

- webographie de l'auteur :**www.controledegestion.org**

II. ARTICLES

- Boutti R. « **Avant les cercles de qualité, changeons d'abord les mentalités »,** Rubrique Entreprise, **la Nouvelle Tribune** du 5 au 11 Février 1998 Page 32 et 33.

- Boutti R. **« Le Système de Contrôle de Gestion transversal à l'écoute du marché »** organisé à l'Ecole Hassania des Ingénieurs des Travaux Publics à CASABLANCA les 27 et 28 mai 1997, paru à **la Vie Industrielle** N° 438 Quinzomadaire du 5 JUIN 1997 au 21 JUIN 1997 P:17 ET P:18**.**

- Boutti R. « **Pour une réelle mise à niveau de notre système d'information et de management** » Le Matin du Sahara et du Maghreb, Page 2 Mardi 3 novembre 1998.

- Boutti R « **A quoi servent les certifications I.S.O, N.M, H.A.C.C.P, DIN ?** » Workshop présenté lors de la semaine qualité dont le programme initié par le Ministère du Commerce, de l'Industrie, de l'Artisanat et des Finances qui s'est déroulé lors de la Semaine qualité, du 10 au 13 novembre 1997 à AGADIR reproduit dans **la Vie Industrielle et Agricole** du 4 Février 1999.

- Boutti R « **La certification dans le Bâtiment** » Séminaire à Agadir le 20 Mars 1999 initié par la Fédération Nationale du Bâtiment et L'Association des Lauréats de l'Ecole Hassania des Ingénieurs EHTP présenté par Dr Rachid Boutti Reproduit dans **Libération,** SAM / DIM 27/28 Mars 1999 page 6.

- Boutti R « **Points essentiels : la certification dans le Bâtiment** » Séminaire à Agadir le 20 Mars 1999 initié par la Fédération Nationale du Bâtiment et L'Association des Lauréats de l'Ecole Hassania des Ingénieurs EHTP présenté par Dr Rachid Boutti Reproduit dans **La Vie Industrielle & Agricole** N° 773 du 05 Avril 1999 au 19 Avril 1999 Page 5.

- Boutti R. « **Les enjeux du Commerce Electronique** » Conférence présentée lors du premier Forum sur les Nouvelles Technologies de l'Information et de la communication du 25 au 28 Novembre 1999. Cette communication a été reproduite dans **l'ouvrage de la CCISA. : « NTIC »** 1999.

www.controledegestion.org

- Boutti R. « **Business Plan : mode d'emploi** » Séminaire de septembre 1999 à la CCIS d'Agadir Reproduit dans **La Vie Industrielle & Agricole** N° 487 du 05 décembre 1999.

- Boutti R. « **Les enjeux du commerce électronique pour les commerçants : cybers PME PMI, artisans on line** » « **Souss Iktissad** » Revue de la Chambre de Commerce d'Industrie et de Services d'Agadir, N° 4 Mars 2003, page 28 – 29.

- Boutti R. « **Mise à niveau des entreprises marocaines** » **Revue Marocaine d'Audit et de Développement, Numéro spécial, Juin 2003,** pages 55 à 61.

- Boutti R. « **Les enjeux du commerce électronique pour les commerçants : cybers PME PMI, artisans on line** » « **Revue Marocaine d'Administration Locale et de développement** » Série Etudes, N° 50 , pages125-136, Mai –Juin 2003.

- Boutti R. « **Ingénierie financière** » **Revue Marocaine d'Audit et de Développement, 2004.**

www.controledegestion.org